



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/07/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1187

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του

άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Την από 11/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ:

α) της υπ' αριθ./....11.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

β) της υπ' αριθ./....11.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 54 ν.4174/2013 και 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ./....11.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 και την υπ' αριθ./....11.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 ν.4174/2013 και 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....11.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 5.202,53€, σύμφωνα με τις περ. ζ' και στ', αντιστοίχως, της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) για συναλλαγή μικρότερη των 1.200,00€, σε δύο (-2-) περιπτώσεις, αξίας 200,00€ και 1.000,00€, και β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) για συναλλαγή μεγαλύτερη των 1.200,00€, τουλάχιστον σε μία (-1-) περίπτωση, συνολικής αξίας 18.676,75€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 6 και 7 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, ήτοι $(800,00\text{€} \times 2 \times \frac{1}{3}) + (18.676,75\text{€} \times 25\%)$.

Με την υπ' αριθ./....11.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 ν.4174/2013 και 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2014, πρόστιμο ποσού 8.268,09€, σύμφωνα με τις παρ. 1θ' και 2γ' του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και 3στ' του άρθρου 7 του ν.4337/2015, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) για συναλλαγή μικρότερη των 1.200,00€, σε τρεις (-3-) περιπτώσεις,

αξίας 200,00€, 500,00€ και 170,00€, και β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) για συναλλαγή μεγαλύτερη των 1.200,00€, τουλάχιστον σε μία (-1-) περίπτωση, συνολικής αξίας 30.072,34€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 6 και 7 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, ήτοι $(250,00€ \times 3) + (30.072,34€ \times 25\%)$.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 07/10/2019 έκθεσης ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ’ αριθ./.../29.07.2019 εντολής του Προϊσταμένου της.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ διαπιστώθηκαν εγγραφές/κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος που προσδιορίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, για μέρος των οποίων ο έλεγχος έκρινε ότι στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και απόκρυψης εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (.....), ως κάτωθι:

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσά Πίστωσης
1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		16/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.650,00
2	ΕΤΕ		18/1/2013			50,00
3	ΕΤΕ		18/1/2013			100,00
4	ALPHA		30/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ANEY BIBΛIAPIOY		400,00
5	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		13/2/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.650,00
6	ΕΤΕ		19/2/2013			60,00
7	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		11/3/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.000,00
8	ALPHA		11/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ANEY BIBΛIAPIOY		450,00
9	ΕΤΕ		11/3/2013			100,00
10	ΕΤΕ		11/3/2013			120,00
11	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		13/3/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.650,00
12	ΕΤΕ		27/3/2013			100,00
13	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		10/4/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		6.000,00

14	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		17/4/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.650,00
15	ΕΤΕ		17/4/2013			30,00
16	ΑΛΦΑ		23/4/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΕΥ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ		400,00
17	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		14/5/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		200,00
18	ΑΛΦΑ		21/5/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΕΥ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ		400,00
19	ΕΤΕ		21/5/2013			60,00
20	ΕΤΕ		21/5/2013			75,00
21	ΕΤΕ		5/6/2013	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		1.000,00
22	ΕΤΕ		5/6/2013			35,00
23	ΕΤΕ		5/6/2013			155,00
24	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		12/6/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.650,00
25	ΑΛΦΑ		26/6/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΕΥ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ		400,00
26	ΕΤΕ		10/7/2013			30,00
27	ΑΛΦΑ		19/7/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΕΥ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ		420,00
28	ΕΤΕ		19/7/2013			150,00
29	ΕΤΕ		14/8/2013			25,00
30	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		19/8/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		6.000,00
31	ΑΛΦΑ		21/8/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΕΥ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ		400,00
32	ΕΤΕ		28/8/2013			75,00
33	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		11/9/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		800,00
34	ΕΤΕ		11/9/2013			60,00
35	ΑΛΦΑ		25/9/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΕΥ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ		420,00

36	ΕΤΕ		2/10/2013			30,00
37	ΕΤΕ		2/10/2013			75,00
38	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		23/10/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		6.400,00
39	ΑΛΦΑ		24/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΕΥ ΒΙΒΛΙΑΡΙΟΥ		410,00
40	ΕΤΕ		30/10/2013			75,00
41	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		13/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.000,00
42	ΕΤΕ		13/11/2013			25,00
43	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		19/11/2013	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		640,00
44	ΑΛΦΑ		25/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		420,00
45	ΕΤΕ		4/12/2013			70,00
46	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		10/12/2013	PAYMENTS		3.781,75
47	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		11/12/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.400,00
48	ΕΤΕ		18/12/2013			75,00
49	ΑΛΦΑ		20/12/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		420,00
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στο έτος 2013 που δεν αιτιολογήθηκαν						46.586,75

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσά Πίστωσης
1	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		2/1/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		200,00
2	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		7/1/2014	Πληρωμή δόσης		1.733,76
3	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		9/1/2014	PAYMENTS		172,00
4	ΕΤΕ		9/1/2014			50,00
5	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		14/1/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.400,00
6	ΕΤΕ		20/1/2014			70,00
7	ΑΛΦΑ		22/1/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		420,00

8	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		31/1/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		170,04
9	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		31/1/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		295,00
10	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		12/2/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.250,00
11	ΕΤΕ		14/2/2014			25,00
12	ΕΤΕ		14/2/2014			145,00
13	ΑΛΦΑ		24/2/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		420,00
14	ΕΤΕ		5/3/2014			145,00
15	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		10/3/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		6.000,00
16	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		12/3/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.250,00
17	ΕΤΕ		12/3/2014			50,00
18	ΑΛΦΑ		21/3/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		420,00
19	ΕΤΕ		26/3/2014			65,00
20	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		11/4/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.430,00
21	ΑΛΦΑ		25/4/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		420,00
22	ΕΤΕ		6/5/2014			50,00
23	ΕΤΕ		6/5/2014			65,00
24	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		13/5/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.400,00
25	ΑΛΦΑ		23/5/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		420,00
26	ΕΤΕ		30/5/2014			65,00
27	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		10/6/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.000,00
28	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		10/6/2014	PAYMENTS		328,00
29	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		11/6/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.350,00
30	ΕΤΕ		11/6/2014			25,00
31	ΑΛΦΑ		24/6/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		410,00
32	ΕΤΕ		1/7/2014			65,00
33	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		4/7/2014	APS- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		6.000,00
34	ΕΤΕ		8/7/2014			50,00

35	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		9/7/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		500,00
36	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		14/7/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		170,00
37	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		14/7/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.500,00
38	ΑΛΦΑ		16/7/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		420,00
39	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		12/8/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.350,00
40	ΕΤΕ		13/8/2014			25,00
41	ΕΤΕ		13/8/2014			65,00
42	ΑΛΦΑ		25/8/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		300,00
43	ΕΤΕ		2/9/2014			130,00
44	ΕΤΕ		10/9/2014			25,00
45	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		15/9/2014	ΑΡΣ- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.310,00
46	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		15/9/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		40,00
47	ΕΤΕ		2/10/2014			65,00
48	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		14/10/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.380,00
49	ΕΤΕ		14/10/2014			25,00
50	ΑΛΦΑ		22/10/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		300,00
51	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		23/10/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		420,00
52	ΕΤΕ		4/11/2014			65,00
53	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		5/11/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		7.450,00
54	ΕΤΕ		11/11/2014			25,00
55	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		12/11/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ./ΕΠΙΤΑΓ. - ΚΑΤΑΧ		1.350,00
56	ΑΛΦΑ		26/11/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		350,00
57	ΕΤΕ		5/12/2014			60,00

58	ETE		10/12/2014			30,00
59	ΠΕΙΡΑΙΩΣ		12/12/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.286,00
60	ALPHA		19/12/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		420,00
Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στο έτος 2014 που δεν αιτιολογήθηκαν						50.419,80

Επίσης, από τον έλεγχο των βιβλίων και των λοιπών δικαιολογητικών διαπιστώθηκε η διενέργεια πρωτογενούς εγγραφής για καταβληθείσα αποζημίωση υπαλλήλου, ποσού 10.000,00€, η οποία καθόσον κατεβλήθη με μετρητά στις 31/12/2013, εκλήφθηκε ως ποσό εσόδου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος για το οικ. έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, η προκύψασα αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη εκλήφθηκε από τον έλεγχο ως μη δηλωθέν εισόδημα από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, χωρίς να έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία εσόδου, ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ	2013	2014
Σύνολο κινήσεων/εγγραφών (πρωτογενών καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς)	56.586,75	50.419,80
Μείον δηλωθέντα εισοδήματα	36.710,00	19.477,46
Διαφορά πρωτογενών καταθέσεων που δεν αιτιολογήθηκαν	19.876,75	30.942,34
Ονομαστικές καταθέσεις μικρότερες των 1.200€	1.200,00	870,00
Υπόλοιπο ατεκμηρίωτων πρωτογενών καταθέσεων	18.676,75	30.072,34

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη ικανοποίηση του βάρους απόδειξης από την φορολογική αρχή. Η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε ότι η προέλευση και η αιτία της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης είναι η άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Πλημμελής και εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αποκρυσταλλωμένης ύλης και ο χαρακτηρισμός της ως εισόδημα από την άσκηση του επαγγέλματός του.
2. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για συνολικές καταθέσεις που δεν ταυτοποιήθηκαν.
3. Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, νομίμου ερείσματος των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη

προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, με το άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο...».

Επειδή, με το άρθρο 7 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού... 3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της

αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφα. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης... Οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη...».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 1 του ν.2238/94, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι: «Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου,, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου,...».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το

ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: *«Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους...»*.

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: *«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»*.

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις»*.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικές με θέματα προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι

διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές – κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Επίσης, ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης

από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος [ήτοι από γνωστή πηγή, όπως αυτή καθορίστηκε/διαπιστώθηκε από τη φορολογική Διοίκηση, περίπτωση στην οποία δεν έχει πεδίο εφαρμογής η ρύθμιση του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010 (Α' 175), περί προσαύξησης περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται, κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με το εδάφιο α της ίδιας παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ] και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις, άλλως "τεκμήρια" (βλ. ΣτΕ 886/2016 επταμ., 173/2018 επταμ. – πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934 - 2935/2017 επταμ., 172/2018 επταμ.), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης(βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934 - 2935/2017 επταμ., 172 - 173/2018 επταμ.). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης

των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934 - 2935/2017 επταμ., 172 - 173/2018 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελευθέριο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορεί να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, ενδέχεται να είναι ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣτΕ 173/2018 επταμ. – πρβλ. επίσης 884/2016 επταμ., 172/2018 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 07/10/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ προκύπτει ότι, στις 23/05/2018, συνεργείο της εν λόγω ελεγκτικής αρχής διενέργησε επιτόπιο έλεγχο στην έδρα του προσφεύγοντος. Στον Η/Υ εντοπίστηκε ηλεκτρονικό αρχείο, με καταχωρημένες οικονομικές συναλλαγές με πελάτες του, σε σχέση με τις παρασχεθείσες σε έκαστο τούτων υπηρεσίες, κατά τα φορολογικά έτη 2017 – 2018, το οποίο κατασχέθηκε με την υπ' αριθ. 488/23.05.2018 έκθεση κατάσχεσης.

Ακολούθως, με τη χρήση του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ-ΛΠ) αντλήθηκαν δεδομένα των τηρούμενων λογαριασμών του προσφεύγοντος, για το διάστημα 2013 - 2018 και διαπιστώθηκαν εγγραφές/κινήσεις που προσδιορίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, ποσού 46.586,75€ για το έτος 2013 και 50.419,80€ για το έτος 2014, για μέρος των οποίων ο έλεγχος έκρινε ότι στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και απόκρυψης εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (.....).

Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ. πρωτ. 324/09.05.2019 κλήση παροχής εξηγήσεων του άρθρου 14 του ν.4174/2013, ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει τη φύση των πρωτογενών καταθέσεων και να προσκομίσει το σύνολο των λογιστικών αρχείων των ετών 2013 – 2017. Τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος προσκομίσθηκαν και παρελήφθησαν, στις 06/06/2019, προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις με τα

στοιχεία που προέκυψαν από τις απαντήσεις των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο του συνόλου των λογιστικών αρχείων και του κατασχεμένου ηλεκτρονικού αρχείου, για τα υπό κρίση έτη, δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις του Κ.Φ.Α.Σ (ν.4093/2012).

Μάλιστα, στην αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη του έτους 2013 συμπεριλήφθηκε ποσό 10.000,00€, που βρέθηκε καταχωρημένο στα βιβλία του προσφεύγοντος και αφορούσε σε καταβολή αποζημίωσης απόλυσης σε υπάλληλό του τοις μετρητοίς. Το ποσό τούτο, μολονότι δεν εμπίπτει στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, απαιτήθηκε από την ελεγκτική αρχή η αιτιολόγηση της πηγής του.

Βάσει των στοιχείων, που περιλαμβάνονταν στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος και των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν, διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, μειωμένα κατά το ποσό της παρακράτησης του φόρου 20% και καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, πλην αυτών που αφορούσαν πληρωμές του Δημοσίου (Ε.Ο.Π.Υ.Υ., Υ.Ε.Α. κ.α., διακριτές καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του), ανέρχονταν για το έτος 2013 στο συνολικό ποσό 36.710,00€ και για το έτος 2014, στο συνολικό ποσό 19.477,46€. Από την αντιπαραβολή των εισοδημάτων, που προσδιορίστηκαν κατά τα ανωτέρω από τον έλεγχο με βάση την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε, κατά τα κρινόμενα έτη 2013 και 2014, αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 19.876,75€ και 30.942,34€ αντίστοιχα, η οποία, θεωρήθηκε ως μη δηλωθέν εισόδημα προερχόμενο από επαγγελματική δραστηριότητα χωρίς να έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Α.Σ (ν.4093/2012) φορολογικά στοιχεία εσόδου. Για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, η ελεγκτική αρχή βασίστηκε στο γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανοποιητικές και επαρκείς αποδείξεις του ισχυρισμού του ότι οι επίμαχες καταθέσεις αφορούν ιδιωτικής φύσης συναλλαγές που δεν άπτονται της άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας και στη διαπίστωση ότι, για το έτος 2017, ο προσφεύγων προσκόμισε, εκ των υστέρων, πλήθος εκδοθεισών ΑΠΥ με αθροιστικό ποσό (39.015,00€) αυτό που είχε προσδιορίσει ο έλεγχος ως συνολικό ποσό πρωτογενών καταθέσεων. Για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι καθίσταται πλημμελής και εσφαλμένος ο προσδιορισμός της αποκρυβείσας ύλης από την ελεγκτική φορολογική αρχή (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε), που εκλήφθηκε ως εισόδημα, χωρίς να έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, καθώς συνήχθη από το γεγονός ότι οι τραπεζικές του καταθέσεις υπερέβαιναν τα δηλωθέντα εισοδήματά του, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία, και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες. Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι η ελεγκτική φορολογική αρχή, ουδόλως έλεγξε κάθε

επιμέρους συναλλαγή του, ούτε προσδιόρισε τα επιμέρους χαρακτηριστικά κάθε ελεγχόμενης τραπεζικής συναλλαγής αυτού, έτσι, ώστε να μπορούν να χαρακτηριστούν οι συναλλαγές αυτές, ως αποτέλεσμα άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος από τον προσφεύγοντα και να θεωρηθεί ότι δεν δηλώθηκαν με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και κατ' επέκταση τη μη καταβολή φόρων.

Επειδή, βάσει των όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά με την Απόφαση 1895/2018 ΣτΕ, για την επαρκή τεκμηρίωση από την ελεγκτική αρχή της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση του επαγγέλματος του, δεν αρκεί κατ' αρχήν η εκ μέρους της διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός επικαλείται στο πλαίσιο της διαδικασίας παροχής εξηγήσεων ή/και προηγούμενης ακρόασης, ούτε παρατίθενται ούτε προσδιορίζονται οι συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο. Τυχόν παραβατική ή επιλήψιμη συμπεριφορά του προσφεύγοντος σε μεταγενέστερο των ελεγχόμενων έτος δεν μπορεί να αποτελέσει νόμιμη βάση αιτιολογίας του πορίσματος του ελέγχου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας και έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου.

Επειδή, η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης στον προσφεύγοντα παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 και το φορολογικό έτος 2014 είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:..γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...» και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./11.12.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση** της υπ' αριθ./....11.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, και
- την **ακύρωση** της υπ' αριθ./....11.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 54 ν.4174/2013 και 7 παρ. 3 ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, για το φορολογικό έτος 2014, ως πλημμελώς αιτιολογημένες.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./....11.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	5.202,53 €	0,00 €	-5.202,53 €

Υπ' αριθ./....11.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 ν.4174/2013 και

7 παρ. 3 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	8.268,09 €	0,00 €	-8.268,09 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.